

Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales

Rodolfo R. Salassa Boix⁵⁵

Doctor en Derecho por la
Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España
rodolfoboix@hotmail.com

Fecha de recepción: 9 de octubre 2012 / Fecha de aceptación: 10 de marzo 2013

Resumen

En la actualidad no resulta nada extraño que los Estados hagan uso del sistema fiscal para llevar adelante políticas de carácter intervencionista. De hecho, es cada vez más asiduo encontrar gravámenes cuya finalidad principal va más allá de la mera obtención de recursos, configurándose como verdaderos mecanismos reguladores de conducta. Así las cosas, estos tributos conviven armónicamente con aquéllos que tienen una finalidad orientada eminentemente a la obtención de recursos. Los tributos reguladores o extrafiscales presentan un abanico de posibilidades muy variado, con lo cual, sería prácticamente imposible enumerarlos sin dejar algún caso fuera de la lista. Entre los más comunes podemos citar los tributos ambientales, en los cuales centraremos nuestra atención en el presente estudio. A estos fines estructuramos el trabajo en base a dos grandes partes: en una primera parte, y a modo de cuestión preliminar, daremos una noción genérica de los tributos con fines extrafiscales; en la segunda parte nos avocaremos de lleno en los tributos ambientales, tratando su terminología, definición y relación con el principio de capacidad contributiva. Finalmente, exponemos las conclusiones finales.

Palabras claves

extrafiscalidad / tributos ambientales / principio de capacidad contributiva

⁵⁵ El autor es Argentino, Doctor en Derecho (Mención de calidad europea), por la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España. Profesor de Derecho Internacional Tributario en la Especialización de Derecho Tributario de la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina y Profesor de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España.

Abstract

Currently there is usual that states use the tax system for interventionist politics. In fact, it is increasingly common to find taxes whose main purpose goes beyond the mere acquisition of resources, configured them as real regulatory mechanisms of behavior. So, these taxes coexist harmoniously with those who have a goal-oriented resourcing. Regulator taxes (or taxes with non-fiscal purposes) have a highly varied range of possibilities, which would be virtually impossible to enumerate them without leaving any case out of the list. Among the most common regulator taxes we can cite environmental taxes, in which we will focus in this study. For this purpose we structure the work based on two main parts: in the first part, as a preliminary part, we will give a general concept of taxes with non-fiscal purposes and in the second part we will focus on environmental taxes, analyzing their terminology, definition and relationship to the ability to pay principle. Finally, we will present the final conclusions.

Keywords

No-fiscal purposes / environmental taxes / principle of contributory ability

Tabla de contenidos

I. Introducción. II. Cuestión preliminar: noción de los tributos con fines extrafiscales. 1. *Pertenencia a la categoría de "tributos"*. 2. *Finalidad principal de carácter extrafiscal*. 3. *Ausencia de naturaleza sancionatoria*. 4. *No se requiere una asignación específica de fondos*. III. Los tributos ambientales. 1. *Terminología*. 2. *Definición*. 3. *Los tributos ambientales y el principio de capacidad contributiva*. IV. Conclusiones. V. Lista de Referencias.

I. Introducción

Hoy en día no resulta nada extraño que los Estados hagan uso del sistema fiscal para llevar adelante políticas de carácter intervencionista. De hecho, es cada vez más asiduo encontrar gravámenes cuya finalidad principal va más allá de la mera obtención de recursos, configurándose como verdaderos mecanismos reguladores de conducta. No obstante, esta modalidad de intervencionismo estatal no es una modalidad exclusiva de nuestros tiempos, ya que incluso entre los romanos se aplicaban gravámenes con fines reguladores. De aquella época data, por ejemplo, la vicesima libertatis que consistía en un impuesto indirecto aplicado a la manumisión de esclavos, en el que se debía pagar una vigésima parte del precio del esclavo⁵⁶. El hecho imponible no consistía en la venta o adquisición de esclavos, lo cual hubiera reportado una generosa recaudación, sino en la acción de otorgarles la libertad. Va de suyo que el objetivo principal no era obtener ingresos, aunque igualmente se percibían, sino desmotivar entre los amos piadosos la liberación de sus súbditos, evitando así que peligren, entre otras cosas, los baratos costos de la construcción romana.

Esta concepción histórica de los tributos reguladores tampoco escapó al pensamiento de JARACH (1957), quien hace ya tiempo reconoció que la función que pueden desempeñar los tributos como medios instrumentales para obtener otros fines que la obtención de recursos con los que hacer frente al gasto público es una evidencia histórica que viene de antiguo. De todas maneras hay que reconocer que su proliferación e implantación definitiva se hizo más asidua entre los Estados modernos del siglo XX. Siguiendo a DÍAZ va de suyo advertir que “a partir de profundas crisis económicas, se asignó a la fiscalidad la función de actuar como instrumento idóneo para fines de estabilidad y desarrollo económico, lo que dio paso a la llamada hacienda beligerante” (DÍAZ, 2008, p. 1)⁵⁷.

Podemos decir que la actividad financiera del Estado, en constante evolución, se ha ido valiendo de métodos de actuación acorde a los objetivos perseguidos. En consecuencia, es evidente que dicha actividad no se limita a la obtención de sumas de dinero, para luego financiar gastos públicos, sino que también se utiliza para la consecución de otros fines constitucionalmente legítimos y exigibles⁵⁸. En

⁵⁶ Caracalla dobló su monto pero finalmente Macrino eliminó esa medida cuando llegó al trono (SARTRE, M., “El oriente romano”, Akal, Madrid, 1994, p. 87).

⁵⁷ A su vez, el autor agrega que “de acuerdo a la coyuntura, ante situaciones de estancamiento o de auge, se acude al impuesto-impulsor o al impuesto-freno, como pautas que, según el caso, se estiman convenientes desarrollar, en la búsqueda de los efectos deseados” (DÍAZ, 2008, p. 1).

⁵⁸ PERRONE sostiene que “esta difusa divergencia entre objetivos y efectos de las políticas fiscales se pone de manifiesto en la tendencial pérdida de consenso que ha caracterizado la acción de la finanza pública en las democracias occidentales en el último cuarto de siglo, por las crecientes dificultades

virtud de ello, es válido afirmar que la consolidación del intervencionismo estatal a través de la Hacienda Pública exaltó esta especial capacidad de los gravámenes a efectos de ser utilizados para el logro de fines públicos, no como instrumento exclusivamente recaudador sino como un mecanismo regulador que influye en los hechos económicos y sociales de los contribuyentes. Estos tributos conviven armónicamente con aquéllos que tienen una finalidad orientada eminentemente a la obtención de recursos⁵⁹.

Los tributos reguladores o extrafiscales presentan un abanico de posibilidades muy variado, con lo cual, sería prácticamente imposible enumerarlos sin dejar algún caso fuera de la lista. Entre los más comunes podemos citar aquéllos que giran en torno a la reorganización del consumo y el ahorro como objetivos macroeconómicos; al impulso de políticas agrarias, políticas de vivienda; la reorientación de la balanza comercial y la protección del medio ambiente. En el presente trabajo nos centraremos en estos últimos.

A los fines de acercarnos al objetivo propuesto, estructuramos el trabajo en base a dos grandes partes: en una primera parte, y a modo de cuestión preliminar, daremos una noción genérica de los tributos con fines extrafiscales; en la segunda parte nos avocaremos de lleno en los tributos ambientales, tratando su terminología, definición y relación con el principio de capacidad contributiva. Finalmente, exponemos las conclusiones finales.

II. Cuestión preliminar: noción de los tributos con fines extrafiscales

La noción de extrafiscalidad se relaciona directamente con la finalidad del tributo, cuestión esta sumamente espinosa y con la que ha lidiado gran parte de la doctrina, a tal punto llegan las complicaciones que no son pocos los que han desistido a abordar su estudio. Su tratamiento nos remite, en primer lugar, a la noción misma del tributo y, en segundo término, a las dificultades que presenta la definición de sus fines, los cuales van a determinar, en última instancia, la fiscalidad o extrafiscalidad del gravamen. Esta dificultad fue evidenciada, entre

que encuentran las políticas de reequilibrio y reclasificación del gasto público que emplean los tradicionales instrumentos de política fiscal" (PERRONE, 2001, p. 424).

⁵⁹ Esta convivencia de finalidades fue muy bien señalada hace ya tiempo por SÁINZ DE BUJANDA de la siguiente forma: "Todo conjunto de impuestos en cualquier organización política es por ineludible necesidad 'sistemático' en el sentido que la integración armónica de los diversos gravámenes se alcanza, en grado más o menos intenso, por otra razón, de las exigencias prácticas o de ambas cosas a la vez. Una pluralidad tributaria desprovista de todo elemento integrador, no serviría de apoyo a ninguna organización financiera, no sólo porque sería contraria a la lógica más elemental... sino... porque no suministraría los medios indispensables para atender a los fines públicos" (SÁINZ DE BUJANDA, 1962, pp. 254-258).

otros, por RODRÍGUEZ MUÑOZ (2004), cuando comentaba la nueva redacción del artículo 2 de la Ley General Tributaria española⁶⁰.

Sin pretender incursionar en el tema de la noción del tributo podemos decir que, en general, la doctrina lo ha definido como aquella prestación patrimonial obligatoria establecida legalmente y destinada a la cobertura del gasto público⁶¹. Bajo esta definición parecería que los tributos con fines extrafiscales no tuvieran cabida, sin embargo, no son pocos los autores que agregan que “recaudar un ingreso es el fin fundamental de los tributos en general. Pero no es el único ni el fin necesario de todos y cada uno de ellos” (FERREIRO LAPATZA, 1995, p. 168). Por su parte, y en igual sentido, CHECA GONZÁLEZ (1983) señala que no se puede sostener que los impuestos tengan la única misión de recaudar, sino que deban conseguir otros fines constitucionales. Incluso hay varios ordenamientos jurídicos que han recogido la finalidad extrafiscal dentro de la noción del tributo y de las facultades del Fisco. A guisa de ejemplo podemos citar a la Ley General Tributaria española y la Ordenanza Tributaria alemana (Abgabenordnung).

La Ley General Tributaria española ya en 1963 establecía que “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional” (art. 4). En la actualidad este criterio no ha variado demasiado ya que la normativa española sostiene que “los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución” (art. 2). Por su parte, la Ordenanza Tributaria alemana establece que “la obtención de recursos puede constituir un fin secundario” (art. 3.1).

⁶⁰ Concretamente, el autor citado dijo que “no debe haber sido fácil para los redactores del precepto fijar la formulación exacta de este precepto, máxime cuando aún ni siquiera parecía pacífica la idea de incluir en el texto la sola mención del concepto de tributo y sus fines” (RODRÍGUEZ MUÑOZ, 2004, p. 13).

⁶¹ Por su parte, HENSEL sostuvo que el impuesto es la “prestación pecuniaria única o continuada, que no representa una contraprestación especial, e impuesta por una comunidad de Derecho público para la obtención de ingresos a cargo de aquellos en quienes se verifica el presupuesto de hecho al que la ley une la obligación de la prestación” (HENSEL, 1956, p. 2).

La posibilidad de que existan tributos con fines que no fueran meramente recaudatorios también fue avalada por la jurisprudencia. Concretamente, en España, con un fallo que marcó la línea jurisprudencial a partir de 1987, el Tribunal Constitucional sostuvo con relación al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas que es perfectamente lícito legislar un gravamen con finalidades distintas a las estrictamente tributarias⁶². Más adelante desarrollaremos esta cuestión en la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN).

Dejando atrás la noción genérica de gravamen, los tributos con fines extrafiscales pueden definirse como aquellos gravámenes que, sin despojarse del objetivo recaudatorio, no tienen como finalidad esencial la de obtener recursos sino la de alentar o desalentar determinadas conductas que benefician a toda la sociedad, sin importar cuál sea la asignación presupuestaria de los fondos obtenidos.

En los puntos subsiguientes iremos analizando cada una de las partes en las que se puede dividir la definición expuesta supra: a) Pertenencia a la categoría de “tributos”; b) Finalidad principal de carácter extrafiscal; c) Ausencia de naturaleza sancionatoria; d) Es innecesario que exista una asignación específica de los fondos.

1. Pertenencia a la categoría de “tributos”

Como primera aportación es importante destacar que, más allá que su finalidad principal sea de carácter intervencionista, los gravámenes con fines extrafiscales son parte de la especie comprendida en el género amplio de tributos. De manera que no estamos ante una figura jurídica autónoma y despojada de la clásica definición del tributo. No existe confrontación alguna al respecto ya que, como veremos en el punto siguiente, por un lado, la imposición extrafiscal no elimina la finalidad recaudatoria, simplemente la relega a un segundo plano y, por el otro, la noción de tributo hace referencia a la obtención de recursos para sufragar los gastos, pero en ningún momento se habla que dicho objetivo deba ser el único o el principal. Ello significa que, al igual que cualquier otro gravamen, se trata de una relación obligacional impuesta por la ley y que nace con la realización del hecho imponible, momento a partir del cual se genera la posición de sujeto pasivo en el contribuyente y la de sujeto activo en el Fisco. Es por ello que, al tratarse de la misma estructura, podremos encontrar todos los elementos que conforman el hecho imponible: objetivo, subjetivo, temporal, espacial y elementos cuantificantes⁶³.

⁶² Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo.

⁶³ “Se deduce que la naturaleza extrafiscal del tributo debe estar presente en el hecho generador, la

Asimismo, y por lo dicho supra, también se habrán de respetar todas las limitaciones y principios que fija la Carta Magna en favor de los contribuyentes. El hecho que la extrafiscalidad permita ir más allá de lo estrictamente recaudatorio, no implica prescindir, ni mucho menos, de los principios que se imponen al tributo, ya que los tributos pueden ser vehículos o medios para otros fines pero sin desconocer los principios de ordenación que los conforman.

En tal sentido, el sistema tributario, a partir de la mentada extrafiscalidad, no puede dejar de solventarse en la capacidad contributiva, la justicia, la generalidad, la igualdad, la progresividad, la equitativa distribución de la carga tributaria y la no confiscatoriedad⁶⁴. En relación a este punto una de las mayores problemáticas que giran en torno a la extrafiscalidad es su articulación con el principio de capacidad contributiva. Desde ya adelantamos que bajo ningún concepto debe dejarse de lado, pero sí es necesario realizar algunos matices que surgen por la especialidad de estos tributos. Este tema será analizado con mayor detalle en libelos subsiguientes.

Es muy esclarecedora la reflexión de RODRÍGUEZ MUÑOZ cuando dice que “los tributos extrafiscales son auténticos tributos. Tributos cuyos fines van más allá de los meramente fiscales o tributarios, ciertamente, pero que no renuncian a su naturaleza y carácter de figuras tributarias. Obedecen al principio de capacidad económica, y obtienen rendimientos, recursos para financiar el gasto público”. A continuación, el autor agrega que “su carácter de tributos debe quedar por encima de todo, a salvo... y aun no siendo fiscal su fin primordial” (RODRÍGUEZ MUÑOZ, 2004, p. 9). Con esta misma idea, y acentuando la pluri-finalidad de los gravámenes, CAZORLA PRIETO (1985) explica que el sistema tributario no sólo se compone de elementos fiscales sino que también forman parte del mismo los fines extrafiscales.

2. Finalidad principal de carácter extrafiscal

Los tributos con fines extrafiscales se caracterizan por adoptar como finalidad principal la incentivación o el desaliento de conductas y como finalidad secundaria la obtención de recursos económicos. Esto quiere decir, y es importante repetirlo, que bajo ningún concepto se despoja al gravamen de su finalidad recaudatoria,

base gravable, el sujeto pasivo y la tarifa del tributo, debe desprenderse de cada uno de los elementos estructurales del impuesto, y, por ello, el carácter de desincentivo de determinadas conductas... debe ser coherente con la obligación tributaria” (ROZO GUTIÉRREZ, 2003, p. 170).

⁶⁴ ROZO GUTIÉRREZ aclara que “las funciones extrafiscales del tributo han de ser constitucionales, en el sentido de que el legislador podrá establecer tributos no recaudatorios, siempre que se trate de proteger otros valores constitucionalmente tutelados, lo cual no implica que sea desnaturalizado el tributo de los principios constitucionales que le son predicables” (ROZO GUTIÉRREZ, 2003, p. 176).

simplemente aquélla se ve eclipsada por el objetivo primordial, el cual es ajeno a la obtención de recursos.

Por su parte, DÍAZ comenta que “la vía impositiva puede resultar un fin secundario para la obtención de recursos”, siendo ello lo que “permite precisar la utilización del tributo con fines de política económica que lleve aparejada una reducción significativa de la recaudación en sí” (DÍAZ, 2008, p. 5). ROZO GUTIÉRREZ (2003), remarca que las funciones financieras del Estado coexisten armoniosamente y que las funciones recaudatorias pueden adoptar un papel secundario, viéndose desplazadas por objetivos extrafiscales. Por último, también es útil la definición de extrafiscalidad propuesta por PARRA CORTÉS (referida por este autor como “extrarrecaudatoriedad”), en la que se habla de “figuras tributarias cuyo fin principal no es el recaudatorio –de allegar recursos para costear los gastos públicos–, sino otro distinto favorecedor del bien común, del bienestar social, que ha de encontrarse dentro de los constitucionalmente perseguibles por los poderes públicos” (PARRA CORTÉS, 2001, p. 4).

La diferenciación del fin del gravamen ha dado lugar a la tradicional clasificación bipartita de tributos con finalidad fiscal y tributos con finalidad no fiscal⁶⁵. No obstante, ello no quiere decir que los gravámenes tengan una finalidad u otra sino que, en el primer caso, la finalidad recaudatoria prima por sobre la extrafiscal y, en el segundo supuesto, prevalece la finalidad intervencionista. A partir de ello, vale decir que en la práctica esta clasificación no opera de un modo tan tajante como se expone académicamente, ya que no es extraño identificar ambas finalidades en una gran cantidad de tributos. Pero, en cualquier caso, si alguna de las finalidades se omite, ésta nunca será la recaudatoria. Si de hacer una clasificación se trata, entendemos que sería menos confuso encararla de la siguiente manera: los fines del tributo pueden ser de carácter fiscal o extrafiscal.

Las diferentes finalidades que puede tener un gravamen genera dos importantes consecuencias: en primer lugar, que la imposición con fines extrafiscales se encuentre, con sus matices propios, dentro de la categoría de “tributo”, con todo lo que ello implica; y, en segundo lugar, que la ausencia total de recaudación no constituya una de sus finalidades y, mucho menos, su ideal. La primera consecuencia ya fue desarrollada en el acápite anterior, de modo que nos centraremos en la última.

⁶⁵ A los tributos con fin extrafiscal se los llamó tradicionalmente tributos de ordenación, de ordenamiento o de regulación (en Alemania podemos mencionar a PAPIER (1996, p. 608) y en Argentina destacamos a VILLEGAS (2000, p. 222).

Aún existe un sector de la doctrina, hoy en día minoritario, que suele afirmar que en el caso de los tributos con fines extrafiscales el resultado ideal sería alcanzar a una recaudación nula, ya que así se habrá conseguido el objetivo regulador pretendido (LÓPEZ ESPADAFOR, 2007, pp. 57 y 58 y Momo, 2011, pp. 1 y 2). Si entendemos a la “extrafiscalidad” como “no recaudación” se evidencia un desacierto conceptual ya que ningún tributo, por más extrafiscales que sean sus fines, procura (o debería procurar) una recaudación cero. Ya hemos dicho hasta el hartazgo que la obtención de recursos siempre está presente, aunque en algunos casos, aparece un tanto deslucida por la finalidad principal que es de índole extrafiscal.

El Estado cuenta con una amplia gama de medidas de las que se vale para alcanzar los objetivos que marca la Constitución, pero esta elección debe ser razonable y adecuada para lograr su consecución. En el caso que nos ocupa, el dilema estriba básicamente en el siguiente planeo: ¿qué tipos de medidas se han de adoptar respecto a determinadas conductas, actividades o circunstancias cuya realización se considera perjudicial para el bienestar general? Ante este dilema, en resumidas cuentas, contamos con medidas restrictivas que buscan la erradicación total de una determinada conducta, por un lado, y con la implantación de tributos que desalienten la realización de aquella conducta, por el otro. El primer paso será determinar si la realización de la conducta cuestionada es tolerable para la sociedad o si, por el contrario, es imprescindible que no se lleve a cabo en modo alguno. Estamos ante un tema de política legislativa en el donde habrá que analizarse cuál es el resultado deseado, para luego utilizar el mecanismo adecuado para alcanzar dicho propósito.

Es evidente que si lo que se pretende es eliminar por completo una determinada actividad, conducta o circunstancia, lo más razonable será optar por una norma restrictiva que sencillamente prohíba su realización. Para ello es imprescindible fijar paralelamente un conjunto de sanciones (v.gr. multas) que castiguen a los infractores. En este caso, el resultado ideal sí sería que el Estado no recaude absolutamente nada en concepto de multas, ya que significaría que se eliminó por completo la actividad, conducta o circunstancia indeseada⁶⁶. Un ejemplo de ello puede encontrarse en el ámbito de la regulación del tránsito, ya que sería a todas luces irrazonable e inadecuado crear un tributo para desalentar las conductas incorrectas en la conducción de vehículos cuando lo que se persigue es la ausencia total de tales maniobras; del mismo modo, y yendo un poco más lejos, también sería un despropósito legislar un gravamen cuyo hecho imponible

⁶⁶ Estas conclusiones tienen lugar en un escenario utópico en el que funcionan perfectamente los procedimientos de fiscalización y aplicación de sanciones, lo que permitiría presuponer que si no se aplicaron multas (recaudación) no se realizó la infracción.

sea asesinar a otro, ya que se trata de conductas que no son tolerables en ninguna medida por la sociedad.

Por el contrario, si estamos ante actividades, conductas o circunstancias que son tolerables pero que en un momento dado resulta conveniente su desaliento, es razonable y adecuado adoptar un tributo que, sin prohibirlas, desincentive su realización⁶⁷. En este supuesto el ideal perseguido es materializar el mencionado desaliento, resignando para ello parte de la recaudación. Este sería el caso de los aranceles aduaneros sobre la importación de determinados productos, en donde se persigue disminuir, en un momento dado, el ingreso de tales bienes al país porque resulta conveniente favorecer su producción local (para crear más empleo en el sector o para reflotar industrias estancadas). Está claro que si el acceso a nuestro territorio del producto fuera totalmente intolerable (v.gr. productos radiactivos) se habría de dictar una norma que directamente prohíba su entrada.

En la práctica vemos que tanto con las medidas restrictivas (y sus sanciones) como con los tributos con fines extrafiscales, es imposible eliminar por completo las conductas cuestionadas. La diferencia estriba en que dicha eliminación constituye el objetivo únicamente de las medidas restrictivas, pero no de los tributos reguladores, en los que sólo se persigue desalentar una actividad. Ello no impide que en la práctica nos encontremos con algunos casos en los que se escoge un cause legislativo erróneo para alcanzar determinados resultados, por ejemplo con la creación de tributos con objetivos extrafiscales que persiguen desalentar conductas que en realidad se quieren (o se deberían) erradicar por completo.

Así las cosas, somos partidarios de afirmar que la ausencia total de recaudación implica inexistencia de conducta gravada y este objetivo no debe buscarse a través de un tributo sino mediante figuras prohibitivas acompañadas de controles administrativos y de medidas sancionadoras eficaces⁶⁸. Por su parte, y en sintonía con todo lo dicho, VALDÉS COSTA, concluye que “la finalidad extra-fiscal podrá influir en el rendimiento del tributo, pero el resultado de éste será siempre el de obtener un recurso para cubrir los gastos del Estado” (VALDÉS COSTA, 1996, p. 78).

⁶⁷ DE LA CRUZ RODRÍGUEZ avala, entre muchos otros, esta postura cuando explica los tributos ambientales. A tales fines sostiene que la preservación y mejora del medio ambiente “tiene un coste, notable, articulable fundamentalmente a través de tributos (tasas, eminentemente), que nos obliguen a todos a pagar más, por aquellos productos y servicios «limpios», que permitan que nadie contamine, o se minimice hasta límites tolerables el deterioro medioambiental que conllevan esas actividades (DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, 1998, p. 9).

⁶⁸ En igual sentido se pronuncia MAGADÁN DÍAZ Y RIVAS GARCÍA (2004).

3. Ausencia de naturaleza sancionatoria

Este punto está directamente relacionado con el anterior. Si afirmamos que un tributo con fines extrafiscales conserva su finalidad recaudadora y se aplica sobre conductas que son tolerables por la sociedad, nunca podrá tener naturaleza sancionatoria. Esta función de rechazo hacia una conducta o situación que se tolera pero que no se desea, sin perseguir su total eliminación, encaja mejor en la noción de tributo que en la de sanción. “De todo ello cabe concluir que el binomio infracción-sanción no se muestra adecuado para regular tales situaciones” (VARENA ALABERN, 2010, p. 12).

No obstante, es verdad que pueden llegar a generarse confusiones, y ciertas similitudes, entre los tributos que persiguen disuadir determinadas conductas y las sanciones. Pero ello nunca puede llevar a equiparlos jurídicamente. Algunos autores, como DE LA CRUZ RODRÍGUEZ (1998) o DÍAZ (2008) sitúan a los gravámenes con finalidad extrafiscal como instrumentos disuasorios y sancionadores, pero ello no es correcto, ya que en todo caso sólo tendrá un carácter disuasorio. Ello es así porque para que exista una sanción primero debe haberse cometido una infracción, y la realización del hecho imponible nunca puede tener tal carácter. Es decir, si un tributo ambiental me impone una carga fiscal por llevar adelante ciertas actividades lesivas al medio ambiente, el hecho de realizar dichas actividades no me convierte en infractor sino en contribuyente. Otra cuestión es la sanción (v.gr. multa) que se impone cuando el sujeto pasivo no afronta el pago del gravamen, ya que aquí sí existe una infracción (omitir el pago). Sobre esta cuestión resultan muy oportunos los comentarios de SCHINDEL (2003), que se transcriben a continuación:

Se podría establecer una suerte de parentesco entre las multas y los tributos con fines extrafiscales, cuya finalidad no es recaudar sino disuadir. No obstante, creemos que jurídicamente es posible distinguir entre unos y otros: mientras en las multas debe haber una conducta antijurídica (violación a una ley o a un reglamento), en los tributos con fines extrafiscales disuasivos no habría norma violada (p. 567).

También es muy tajante la sentencia del Tribunal Constitucional español respecto a la diferencia jurídica entre los tributos de ciernes y las sanciones. En primer lugar sostuvo que pese a que la sanción pecuniaria proporciona recursos económicos al Estado, no es la finalidad fundamental perseguida por aquélla; en segundo lugar, que la sanción no tiene como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos, porque el destino que se dispensa a los fondos por ella obtenidos no es un fin sino un resultado; finalmente, el Tribunal

resalta la función represiva que acompaña necesariamente a la sanción, que opera como un castigo al ilícito cometido, el cual no existe en el caso del gravamen con fin extrafiscal⁶⁹.

En este mismo sentido FANTOZZI (1998) afirma que los tributos nunca pueden perseguir una finalidad sancionatoria. Tal imposibilidad se fundamenta en la diversa función que tienen los tributos respecto de la sanción. En este último caso ya no se pretende repartir las cargas públicas sino simplemente prevenir o reprimir un comportamiento negativamente valorado por el ordenamiento jurídico⁷⁰.

La recaudación constituye uno de los caracteres distintivos de los tributos que los diferencia de las penas pecuniarias. La diferencia estriba en que dichas sanciones, aun otorgando un beneficio económico al Estado, no están dispuestas para ese fin. La finalidad consiste en infligir un castigo al transgresor de la norma. Asimismo, se advierte que aquella finalidad no es siempre el motivo único de la imposición.

4. No se requiere una asignación específica de fondos

En la parte final de la definición decimos que los tributos con fines extrafiscales no dependen, para considerarse como tales, de la asignación de los fondos obtenidos a la finalidad extrafiscal que persigue. De todas formas, ello no quiere decir que no sea posible encontrar tal asignación, simplemente afirmamos que no se trata de un requisito distintivo de este tipo de gravámenes. No debemos olvidar que la extrafiscalidad está en la motivación o el desaliento de una conducta o situación pero no en el hecho que los recursos sean destinados a la finalidad extrafiscal. Si confundimos esto se puede caer en el error de catalogar como “extrafiscales” a tributos que en realidad no lo son, ya que el hecho imponible no cumple con su función motivadora o disuasoria.

Esta cuestión se suele suscitar con los tributos ambientales, pero nunca debe atribuirse el calificativo de ecológico a un tributo por el mero hecho que su recaudación se destine a la protección del medio ambiente, pues se trata de un factor ajeno a la esencia del gravamen ambiental y a su efecto orientador de conductas (MAGADÁN DÍAZ & RIVAS GARCÍA). De todas maneras, y como veremos más adelante, esta regla se desdibuja cuando hablamos de contribuciones especiales.

⁶⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional español 276/2000, de 16 de noviembre.

⁷⁰ Estas conclusiones también son compartidas por MOSCHETTI (2001).

El destino de lo recaudado con el gravamen no resulta imperativo, máxime cuando el objetivo recaudatorio es meramente subsidiario. Compartimos junto a ROZO GUTIÉRREZ que “dado que la función financiera de los tributos cumple un papel residual o de desecho en el caso de los impuestos con verdaderas funciones extrafiscales, la afectación de los recursos a la actividad que se pretende promover no es imperativa, pues el instrumento de promoción no es recaudatorio” (ROZO GUTIÉRREZ, 2003, p. 171).

III. Tributos ambientales

1. Terminología

Antes de abordar el análisis de esta tipología de tributos es preciso aclarar, muy brevemente, algunas confusiones terminológicas y conceptuales que suelen generarse en este ámbito. En cuanto a su denominación, es más que común la utilización aleatoria de expresiones tales como: “canon”, “ecotasa”, “tributos ecológicos”, “tributos verdes”, entre otras. A continuación intentaremos despejar algunas dudas sobre esta cuestión y aportar una mayor precisión.

La doctrina mayoritaria actualmente coincide en que las especies tributarias son el impuesto, la tasa y la contribución especial. Cada una de estas figuras tiene sus características propias que las diferencian de las demás, con lo cual, sus notas definitorias pueden conocerse a partir de la denominación asignada al tributo. Una adecuada técnica jurídica exige ceñirse a alguna de las tres tipologías mencionadas, ya que utilizar la expresión “canon” para designar a un tributo que funciona como un impuesto o como una tasa, hoy en día sólo genera confusión y desconcierto⁷¹. Es por ello que descartamos esta denominación.

Más desafortunado es el caso de la expresión “ecotasa” ya que se trata de una equivocada traducción al español del término eco-tax (en inglés: eco-impuesto), cuyo significado dejaría fuera dos de las tres figuras tributarias, la tasa y la contribución especial. Tampoco resulta conveniente su uso.

Por último, la denominación “tributos verdes” tampoco parece ser la más apropiada dentro del mundo del Derecho en el cual la exactitud del léxico utilizado es fundamental.

⁷¹ El canon fue tradicionalmente concebido como una contraprestación que se paga por el aprovechamiento de un determinado servicio, en nuestro caso que beneficia al medioambiente (BARDE, 1994). Se trata de una figura muy similar a la estructura de una tasa o de un precio público, aunque mucho más próxima a la de este último, razón por la cual debe excluirse como especie tributaria.

En definitiva, creemos que resulta técnicamente más adecuado referirse a tributos ecológicos o ambientales.

2. Definición y características básicas

Una vez aclarada la cuestión terminológica hay que determinar cuándo nos encontramos ante un tributo ambiental y cuándo no. Esta clase de gravámenes participa de la naturaleza general de cualquier tributo, ya que constituyen ingresos públicos surgidos de prestaciones pecuniarias exigidas por el Estado en uso de su poder tributario. No obstante, a estas características hay que agregar la de ser un instrumento de protección ambiental que influye en el comportamiento de los administrados mediante el incremento de los precios de los bienes y servicios “anti-ecológicos”.

La aplicación de estos gravámenes constituye un medio directo para atribuir un valor económico a la utilización de los bienes ambientales, obligando al sujeto pasivo del tributo a internalizar los costos que tal uso representa. De esta manera, se consigue no sólo modificar el comportamiento de los administrados sino también, y como consecuencia inmediata de ello, obtener recursos para destinarlos a la protección del medioambiente (CASTILLO I SOLSONA, ENCISO I RODRÍGUEZ & FARRE I PERDIGUER, 2002).

Para que un gravamen pueda calificarse de “ecológico” su finalidad primordial debe ser la preservación del medioambiente a través de la desmotivación de actividades contaminantes (finalidad extrafiscal). De tal forma que su objetivo primordial “no es recabar fondos para el fisco –es así la suya una función prioritariamente recaudatoria- sino gravar una serie de actividades contaminantes o negativas para el medio ambiente... la finalidad extra-fiscal de estos tributos es así desincentivar... ciertas conductas” (ESTEVE PARDO, 2005, p. 81). En virtud de ello, nada obsta a que sean considerados como verdaderos tributos. En tal sentido se ha dicho que “los tributos medioambientales... son auténticos tributos... cuyos fines van más allá de los meramente fiscales... pero que no renuncian a su naturaleza y carácter de figuras tributarias” (RODRÍGUEZ MUÑOZ, 2004, p. 25).

De todas formas suele ser habitual que estos gravámenes, a excepción de los impuestos que funcionan como tributos no vinculados⁷², destinen los recursos

⁷² ESTEVE PARDO, con razón señala que “muchos tributos ambientales están afectados de manera más o menos directa a financiar determinados servicios u otras que se orientan inequívocamente a la protección del medio ambiente y tienden así a situarse en la órbita de las tasas y contribuciones especiales” (ESTEVE PARDO, 2005, p. 81).

al saneamiento o disminución del perjuicio ambiental⁷³. Al no ser esencial la afectación recaudatoria⁷⁴, nunca debe atribuirse el calificativo de ecológico a un tributo por el mero hecho que su recaudación se destine a la protección del medio ambiente, pues se trata de un factor ajeno a la esencia del gravamen ambiental y a su efecto orientador de conductas (MAGADÁN DÍAZ, M. & RIVAS GARCÍA, 2004).

En este punto es importante realizar tres aclaraciones. En primer lugar, según el destino de sus recursos, los tributos pueden clasificarse en gravámenes con recaudación ambiental; gravámenes con recaudación extra-ambiental o incluso gravámenes que combinan ambas alternativas. Pero tal y como venimos adelantando, esto es ajeno a la concepción ambiental del tributo ya que es indiferente al destino de su recaudación. Así las cosas, podemos encontrar tributos ambientales cuyos fondos tengan un destino ambiental (que es lo más común) o tributos ambientales cuya recaudación sea ajena a dichos fines, pero no por ello pierden su esencial ecológica; o bien encontrar gravámenes meramente recaudatorios con una recaudación ambiental, y ello no los convierte en ambientales.

En segundo lugar, nadie discute que los tributos ambientales pueden tener naturaleza de impuestos, tasas o contribuciones (ASOREY, 2012) y que las características generales que venimos exponiendo sobre los tributos ambientales no encuentran óbice alguno en el caso de los impuestos y las tasas. En el caso de las tasas habrá que regular la imposición según la gravedad de la actividad contaminante⁷⁵. De esta forma, el sujeto pasivo tomará noción del costo de llevar a cabo la actividad contaminante, provocándole un incentivo para intentar cambiar su conducta, y ante los cambios de comportamientos, bajar la presión de la tasa a escalas o graduaciones inferiores (GUERVÓS MAÍLLO, 2007). Pero estas notas generales se desdibujan cuando hablamos de las contribuciones especiales en virtud de las particulares características que conforman su hecho imponible, concretamente las dudas aparecen respecto a la función orientadora de conductas y la irrelevancia del destino de sus fondos (MOREL, 2010).

⁷³ Ello no impide, en el caso de los impuestos, que una parte menor de su recaudación pueda utilizarse para financiar actividades ajenas a la preservación ambiental.

⁷⁴ Recordemos que “la obtención de recursos puede constituir un fin secundario” (NAWIASKY, 1982, pp. 43 y 44).

⁷⁵ HERRERA MOLINA (2000) propone la siguiente clasificación: a) tasas por prestación de servicios públicos ambientales (v.gr. gestión de residuos sólidos); b) tasas por el uso privativo o aprovechamiento especial del dominio público (v.gr. tasa por estacionamiento de vehículos en la vía pública); c) tasas ambientales por tolerancia (v.gr. vertidos contaminantes).

En tercer lugar, también señalar que una cosa son los tributos ambientales y otra son los elementos ambientales que integran ciertos gravámenes meramente recaudatorios. Un ejemplo de estos elementos podría ser el caso de un impuesto sobre la renta de las personas jurídicas que consagre una amortización más beneficiosa para activos beneficiosos para el medio ambiente o que permita deducir ciertos gastos pro-ambientales.

A partir de ello, podemos decir que el tributo ecológico constituye un instrumento ambiental que busca direccionar la conducta de los administrados en beneficio del medio ambiente sin importar el destino de sus recursos, en el caso de los impuestos y las tasas, o solventar alguna obra o actividad de carácter ecológico, en el caso de las contribuciones especiales. De manera que la característica definitoria de estos tributos estriba en su finalidad pro-ambiental, la cual se manifiesta a través de un hecho imponible orientado a dirigir las conductas que pueden afectar al medio ambiente o a subvencionar una obra que beneficie directamente a éste.

En resumidas cuentas, y siguiendo los lineamientos ofrecidos al comienzo de este trabajo, podemos decir que los tributos ambientales (o ecológicos) poseen las características generales que ha de guiar a todo gravamen ultrafiscal: a) pertenece la categoría genérica de “tributos”; b) su principal finalidad es de carácter extrafiscal (protección ambiental), pero sin despojarse nunca de su finalidad recaudatoria, que pasa a un segundo plano; c) carece de naturaleza sancionatoria; d) salvo en el caso de las contribuciones especiales, es irrelevante que haya una asignación ambiental de los fondos recaudados.

3. Los tributos ambientales y el principio de capacidad contributiva

La gran pregunta que suele hacerse sobre este tema estriba en saber si los tributos medioambientales, al igual que cualquier otro tributo, deben respetar el principio de capacidad contributiva. La respuesta doctrinal a esta cuestión ha sido normalmente afirmativa, en el sentido que resulta inconcebible prescindir totalmente de tal principio⁷⁶. No obstante, también se coincide en que la ligazón a la capacidad contributiva no es tan evidente como en otros tributos, ya que los tributos ambientales también se sustentan en otros principios constitucionales.

⁷⁶ FANTOZZI (1998, p. 41) sostiene que naturalmente debe subsistir la potencialidad económica en cabeza del contribuyente, no pudiéndose imaginar una contribución a los gastos públicos si el sujeto está totalmente privado de recursos económicos (FANTOZZI, 1998, p. 41).

PÉREZ ROYO (2009, p. 59) afirma que “el presupuesto del tributo... debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir, aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades” (PÉREZ ROYO, 2009, p. 59). A continuación el mismo autor agrega que “los fines extra-fiscales del tributo... deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responder a una exigencia o criterio razonables y amparado por el sistema de valores propios de la constitución (política de desarrollo económico, sanitaria, de vivienda, de protección del medio ambiente, etc.)”.

Pensémoslo de esta forma: si el ideal de los tributos con fines extra-fiscales fuese no recaudar, podría decirse que la capacidad contributiva poco tiene que hacer en estos casos; pero ya vimos que estos gravámenes no funcionan así. Por el contrario, si tenemos en cuenta que, en mayor o menor medida, los tributos tienen finalidad recaudatoria, es necesario que la obligación de aportar a los gastos del Estado se exija en todo momento a partir de una manifestación económica de los contribuyentes.

La convivencia de los fines extrafiscales ecológicos y el principio de capacidad contributiva suele sustentarse en dos líneas argumentales: por un lado, se destaca la manifestación de capacidad contributiva de las actividades contaminantes y, por el otro, se pone énfasis en la vinculación con otros principios constitucionales. En realidad no se trata de fundamentos contrapuestos sin complementarios.

Es evidente que, en primer lugar, el legislador debe procurar que los tributos ambientales sean concebidos respetando directamente la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. A tales efectos, se ha dicho que los indicios de capacidad contributiva de un tributo no sólo son la posesión o el intercambio de riqueza, sino que existen ciertas actividades ligadas con el aprovechamiento ambiental que también pueden manifestar algunos indicios de capacidad económica del sujeto que las lleva a cabo (PICCIAREDDA & SELICATO, 1996).

Siendo un poco más concreto, BAENA AGUILAR (1995) señala que es posible crear tributos por la realización de actividades contaminantes, sobre la renta obtenida a través de ella o por la posesión de un patrimonio contaminante, ya que en todos estos casos se manifiesta, en principio, una cierta capacidad económica susceptible de imposición⁷⁷. Estos argumentos son bastante lógicos ya que es innegable que normalmente existe un cierto peso económico en las actividades contaminantes.

⁷⁷ Por su parte, ROSEMBUJ señala que “el hecho imponible tomará en cuenta la capacidad económica de la riqueza imponible en términos de aptitud real o potencial de contaminación y su fundamento es la relación de correspondencia, en razón de los efectos recíprocos entre el sujeto pasivo y obligado tributario... y el sector público, en razón de la protección del bien ambiental” (ROSEMBUJ, 1998, p. 14).

Esta relevancia económica se manifiesta en una doble dirección:

- cuando un sujeto que utiliza el patrimonio natural está adquiriendo gratuitamente un factor de producción para satisfacer sus necesidades personales.
- a través del consumo ambiental el contribuyente se beneficia a costa de la sociedad, que es la que resulta económicamente perjudicada. No debemos olvidar los gastos que soporta el Estado para remover o limitar los efectos negativos producidos por la contaminación del contribuyente.

De esta manera, el medio ambiente y la actividad con él relacionada no se limita a constituir un valor constitucional extrafiscal, sino que se trata, con sus particularidades, de un verdadero índice de capacidad contributiva. Ello es así ya que su valoración económica puede ser tomada por el legislador como límite, parámetro o justificación del tributo (PICCIAREDDA & SELICATO, 1996).

Pero también es verdad que no siempre es posible detectar tan fácilmente la capacidad económica en la realización de actividades contaminantes. Tampoco existe un acuerdo generalizado acerca de cómo respetar el principio de capacidad económica cuando la manifestación de riqueza no es tan diáfana. En estos supuestos está claro que el principio no desaparece por completo, pero se presenta de una manera diferente y más tenue que en otros casos (BAENA AGUILAR, 1995). Lo importante es que el gravamen esté justificado por los fines de interés público y constitucional que se pretendan perseguir (SOLER ROCH, 1983; HERRERA MOLINA, 1998; MICHELI, 1964; MANZONI, 1965, MAFFEZZONI, 1970, FEDELE, 1978 y FICHERA, 1973). En tal sentido se puede decir que el tributo es constitucional cuando su finalidad es digna de tutela jurídica. Una vez claro esto, su determinación queda al criterio del legislador dentro del ámbito de la política legislativa (DE EMITA, 2007).

En definitiva, existe un acuerdo generalizado sobre la estrecha relación que hay entre los tributos con fines extrafiscales (incluidos los ecológicos) y el principio de capacidad económica⁷⁸. A tal punto llega esta relación que dichos tributos deben ajustarse a los postulados de tal principio de la manera más ajustada posible. De todas maneras, es verdad que esta tarea no siempre resulta tan

⁷⁸ “Y es que la doctrina más generalizada no se ha atrevido nunca a negar la virtualidad, en el tema de la extra-fiscalidad, de la capacidad contributiva, pero admitiendo que precisamente por ser un tributo extrafiscal, la capacidad contributiva... podía ser tenida en cuenta en forma diferenciada en razón de los concretos efectos económicos o de otro tipo perseguidos. Pero no se han señalado, ni en la doctrina ni en el derecho positivo, aquellos límites concretos que en la utilización de la extra-fiscalidad no se podían rebasar” (AIZEGA J. M., 2001, p. 4).

sencilla y el principio puede que aparezca con menos intensidad, pero ello no quiere decir que no esté presente ni, muchos menos, que sea inconstitucional. Para ello, siempre habrá de estar fundamentado en otro principio o derecho de raigambre constitucional. En nuestro país, esta justificación constitucional se encuentra fundamentalmente en el artículo 41 de la Carta Magna que reconoce que “Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano”.

IV. Conclusiones

Si con algo hay que quedarse de todo lo expuesto creemos que es con las siguientes consideraciones y postulados:

- Los tributos con finalidad extrafiscal son aquellos gravámenes que, sin despojarse del objetivo recaudatorio, no tienen como finalidad esencial la de obtener recursos sino la de alentar o desalentar determinadas conductas que benefician a toda la sociedad, sin importar cuál sea la asignación presupuestaria de los fondos obtenidos.
- Las características definitorias de los tributos extrafiscales son las siguientes a) Pertenecen a la categoría de “tributos”; b) Su finalidad principal es de carácter extrafiscal; c) No poseen naturaleza sancionatoria; d) Para ser considerados como tales no es necesario que exista una asignación específica de los fondos recaudados.
- Ningún instrumento de carácter recaudatorio, incluso los que combinan fines fiscales con extrafiscales, puede prescindir de los principios tributarios del Derecho constitucional. El principio de capacidad deberá ser respetado por el legislador al momento de establecer los fines extrafiscales. No obstante, puede que dicho principio se refleje de manera diferente a los tributos con fines fiscales.
- El tributo ecológico constituye un instrumento ambiental que busca direccionar la conducta de los administrados en beneficio del medio ambiente sin importar el destino de sus recursos, en el caso de los impuestos y las tasas, o solventar alguna obra o actividad de carácter ecológico, en el caso de las contribuciones especiales.
- Los tributos con fines extrafiscales (incluidos los ecológicos) no pueden separarse del principio de capacidad económica, pero el grado de relación que existe entre ambos depende de cada caso en particular y puede que el principio aparezca reflejado con menor intensidad que en otros gravámenes.

V. Lista de Referencias

- Aizega, J. M. (2001). La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria. Bilbao: Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco.
- Amatucci, A. (2001). Tratado de derecho tributario. T. 11. (Dir.: Amatucci). Bogotá: Temis
- Albiñana García Quintana, C.; González García, E.; Romallo Massanet, J.; Lejeune Valcárcel, E. & Yábar Sterling, A. (Coords.). Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala. Madrid: Dikynson.
- Asorey, R. O. (2012). Elementos del tributo y técnicas tributarias para la tutela del medio ambiente en Latinoamérica. Impuestos (La Ley-Thomsom Reuters - documento con paginación on-line), (2012-1, 125), pp. 1-14.
- Baena Aguilar, A. (1995). Protección impositiva del medio natural. CISS Noticias de la Unión Europea, (Nº 122), pp. 4-20.
- Barde, J. P. (1991). Economie et politique de l'environnement, París: Puf.
- Benda; Maihofer; Vogel; et. Al. (Dirs.). (1996). Ley fundamental y orden económico. Manual de derecho constitucional Madrid: IVAP y Marcial Pons.
- Castillo i Solsona, M.; Enciso i Rodríguez, J. P. & Farré i Perdiguer, M. (2002). Fiscalitat autonòmica i medi ambiente. Barcelona: Atelier-Generalitat de Catalunya (Institut d'estudis autonòmics).
- Cazorla Prieto, L. (1985). Comentarios al artículo 133 de la constitución. Comentarios a la Constitución (Dir.: Garrido Falla). Madrid: Civitas
- Checa González, C. (1983). Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional. Anuario de la Facultad de Derecho (Nº 2), pp. 435-452;
- De Emta, E. (2007). Principi di diritto tributario. (4ª ed.). Milano: Giuffrè Editore;
- De la Cruz Rodríguez, B. (1998). Notas sobre política y fiscalidad medioambiental. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi (publicado en Westlaw-Aranzadi online BIB 1998/1199), (Vol. III), pp. 1-17.
- Díaz, V. O. (2008). Fiscalidad, extrafiscalidad y exenciones tributarias. Periódico Económico Tributario (La Ley-Thomsom Reuters - documento con paginación on-line), (Nº 1, 2008-1), pp. 1-12.
- Esteve Pardo, J. (2005). Derecho del medio ambiente. Madrid: Marcial Pons;
- Fantozzi, A. (1998). Diritto tributario. (2ª ed.). Torino: Utet.
- Fedele, A. (1978). Comentario al art. 23 de la Costituzione Italiana. Commentario della Costituzione. Rapporti Civili. Bologna: Zanichelli Editore;
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1995). Curso de derecho financiero español. (17º ed.). Madrid: Marcial Pons;
- Fichera, F. (1973). Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale. Napoli: Scientifiche Italiane;

- García Belsunce, A. (Dir.). Tratado de tributación. Derecho tributario. T. I, V. 1. Buenos Aires: Astrea;
- Garrido Falla, F. (1985). Comentarios a la Constitución. Madrid: Civitas.
- Guervós Maíllo, M. A. (2007). Tasas ambientales. Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala Dikynson. (Coords.: Albiñana García Quintana; González García; Romallo Massanet; Lejeune Valcárcel & Yábar Sterling). Madrid: Dykinson;
- Hensel, A. (1956). Diritto tributario (traducción de Dino Jarach). Milán: Dott. A. Giuffrè;
- Herrera Molina, P. M. (2000). Derecho tributario ambiental. Madrid: Marcial Pons;
- Herrera Molina, P. M. (1998). Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán. Madrid: Marcial Pons;
- Jarach, D. (1957). Curso Superior de Derecho Tributario (versión taquigráfica del curso dictado en 1957). Buenos Aires: Liceo Profesional Cima;
- López Espadafor, C. M. (2007). La protección del medio ambiente y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Nueva Fiscalidad. (Nº 1), pp. 47-78;
- Maffezzoni, F. (1970). Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario. Milán: Utet;
- Magadán Díaz M. Y Rivas García, J. (2004). Fiscalidad y medio ambiente en España. (2º ed.). Oviedo: Septem Ediciones;
- Manzoni, I. (1965). Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano. Torino: Giappichelli;
- Micheli, G.A. (1964). Profili critici in tema di potestà di imposizione. Rivista di Diritto Finanziario, (I), pp. 25-32;
- Momo, L. Y Sasovsky, I. (2011). El uso extrafiscal de los tributos. Periódico Económico Tributario, (La Ley-Thomson Reuters - documento con paginación on-line), (Nº 529, 4-2011), pp. 1-9;
- Morel, R. D. (2010). Tributación ambiental. Herramienta de protección del medio ambiente. Buenos Aires: Osmar Buyatti;
- Moschetti, F. (2001). El principio de la capacidad contributiva. Tratado de derecho tributario. T. 11 (Dir.: Amatucci). Bogotá: Temis;
- Nawiasky, H. (1982). Cuestiones fundamentales de derecho tributario (traducción y notas de J. Ramallo). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales;
- Papier, J. J. (1996). Ley fundamental y orden económico. Manual de derecho constitucional (Dir.: Benda, Maihofer, Vogel, Hesse y Heyde). Madrid: IVAP-Marcial Pons;
- Parra Cortés, J. (2001). Reflexión en torno a la extrarrecaudatoriedad fiscal. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi (publicado en Westlaw-Aranzadi online BIB 2001/859), (Nº 7/2001), pp. 1-11.
- Pérez Royo, F. (2009). Derecho financiero y tributario. Parte general. (20º ed.). Pamplona: Thomson Reuters-Civitas;

- Perrone, R. (2001). La imposición y el ambiente. Tratado de derecho tributario. T. 11, (Dir.: Amatucci). Bogotá: Temis;
- Picciaredda, F. & Selicato, P. (1996). I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi. Milán: Giuffrè Editore;
- Rodríguez Muñoz, J. M. (2004). Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria. Nueva Fiscalidad, (Nº 3-2004), (publicado en vlex España - Ref.: VLEX-238530), pp. 1-36;
- Rosembuj, T. (1998). Tributos ambientales. Fiscalidad Ambiental (Dir.: Yábar Sterling). Barcelona: Cedecs;
- Rozo Gutiérrez, C. (2003). Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. Revista de Derecho, (Nº 1, UASB-Ecuador, CEN), pp. 159-201;
- Sáinz de Bujanda, F. (1962). Hacienda y derecho. Estudio de derecho financiero. Vol. II. Madrid: Institutos de Estudios Políticos;
- Sartre, M. (1994). El oriente romano. Madrid: Akal;
- Schindel, A. (2003) Tratado de tributación. Derecho tributario (Dir.: García Belsunce). T. I, V. 1. Buenos Aires: Astrea;
- Soler Roch, M. T. (1983). Incentivos a la inversión y justicia tributaria. Madrid: Civitas;
- Valdés Costa, R. (1996). Curso de Derecho Tributario. (2º ed.). Buenos Aires-Madrid: Depalma-Temis-Marcial Pons;
- Varena Alabern, J. E. (2010). Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria. Quincena Fiscal Aranzadi, (Nº 1/2010) (publicado en Westlaw-Aranzadi online BIB 2010/18), 2010, pp. 1-13;
- Villegas, H. B. (2000). Manual de Finanzas Públicas. La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado. Buenos Aires: Depalma;
- Yábar Sterling, A. (dir.). Fiscalidad Ambiental. Barcelona: Cedecs.